



**Centro Universitário de Brasília
Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**

BRUNO LEONARDO CARDOSO BARROS

**ATIVO PERMANENTE: UM ESTUDO SOBRE A MENSURAÇÃO DA
FROTA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LEVES DO SUPERIOR
TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Brasília
2010

BRUNO LEONARDO CARDOSO BARROS

**ATIVO PERMANENTE: UM ESTUDO SOBRE A MENSURAÇÃO DA
FROTA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LEVES DO SUPERIOR
TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Trabalho apresentado ao Centro Universitário de Brasília (UniCEUB/ICPD) como pré-requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Gestão e Administração Pública.

Orientador: MSc Renato Amador.

Brasília
2010

BRUNO LEONARDO CARDOSO BARROS

**Artigo I. ATIVO PERMANENTE: UM ESTUDO SOBRE A
MENSURAÇÃO DA FROTA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LEVES
DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Trabalho apresentado ao Centro Universitário de Brasília (UniCEUB/ICPD) como pré-requisito para a obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Gestão e Administração Pública.

Orientador: Prof. Msc Renato Amador

Brasília, 10 de dezembro de 2010.

Banca Examinadora

Prof. Msc Francisco Roberto Santos

Prof. Dr. Gilson Ciarallo

À minha família e aos meus amigos.

AGRADECIMENTO(S)

Primeiramente, ao Superior Tribunal de Justiça pela oportunidade concedida.

À minha família, especialmente à Dona Nildete, minha mãe, e aos meus amigos pelo apoio incondicional e pelo incentivo.

Ao meu velho e bom amigo Raimundo Montegomeri (*in memoriam*) pelas lições e conselhos e pela alegria que representa em minha vida.

Aos colegas de jornada pelas discussões acaloradas que foram de suma importância para a excelência do curso.

Aos novos amigos que fiz durante essa especialização: Josa, Jesus, Lulu, Luiz e Marcones.

Ao meu orientador, Prof. Msc Renato Amador, pelas valorosas contribuições para este trabalho, pela paciência e entusiasmo e paixão pela Contabilidade.

Aos demais professores e, especialmente, ao Prof. Dr. Gilson Ciarallo pelo subsídio na construção desse trabalho e sua costumeira gentileza e incentivo.

Ao Sr. Carlos, da Secretária Acadêmica, pela sua extrema competência e prestatividade.

“O Estudo é a essência da sabedoria”.

Salomão.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é compreender se os controles contábeis do Superior Tribunal de Justiça, quanto aos seus ativos imobilizados, refletem a realidade econômica desses bens. Para tanto, observou-se o comportamento dos valores da frota de veículos leves daquele tribunal escriturados na sua contabilidade em relação aos praticados no mercado e a variação do poder de compra da moeda. A partir de então, foram utilizados diversos métodos de valoração de ativos para comparabilidade entre os diversos modelos, permitindo, assim, a observação de dicotomias entre os valores registrados na contabilidade do tribunal e o valor econômico dos ativos. Da mesma forma, através da observação do comportamento dos valores desses veículos no mercado, período a período, buscou-se apreender se há uma tendência de desvalorização desses ativos e qual o seu comportamento. Destarte, foi possível a elaboração de modelos matemáticos que presumissem esse comportamento.

Palavras-chave: Patrimônio Público. Ativo. Mensuração. Tendência. Valor Justo.

ABSTRACT

The aim of this study is to understand whether the accounting controls of the Superior Court of Justice regarding its fixed assets, reflect the economic reality of these goods. For this, we observed the behavior of the values of the light vehicle fleet that carried court in its accounts in relation with the market rate and the change in the purchasing power of money. Since then, different methods were used for valuation of assets for comparability between different models, thus allowing the observation of dichotomies between the amounts recorded in the accounts of the court and the economic value of assets. Likewise, by observing the behavior of the values of these vehicles on the market, period to period, we sought to understand whether there is a trend of devaluation of these assets and what their behavior. Thus, it was possible the development of mathematical models presume that this behavior.

Key words: Public property. Active. Measurement. Tendency. Fair Value

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
1.1 Contabilidade Pública - Aspectos Gerais	13
1.2 Fundamento Legal	15
1.2.1 Campo de Atuação.....	16
1.2.2 Princípios Contábeis	17
1.2.3 Regime Contábil	20
1.3 Ativos	21
1.3.1 Definições	22
1.3.2 Características.....	25
1.3.3 Mensuração de Ativos	26
1.3.4 Atributos Básicos da Mensuração de Ativos.....	27
1.3.5 Valores de Entrada.....	28
1.3.5.1 Custo Histórico (CH).....	28
1.3.5.2 Custo Histórico Corrigido (CHC).....	30
1.3.5.3 Custo Corrente (CC).....	32
1.3.5.4 Custo Corrente Corrigido (CCC).....	33
1.3.6 Valores de Saída	34
1.3.6.1 Preços Correntes de Venda (PCV)	35
1.3.6.2 Valor Realizável Líquido (VRL).....	36
1.3.6.3 Valores de Liquidação (VL).....	37
1.3.6.4 Equivalentes Correntes de Caixa (ECC)	39
1.3.7 Mensuração de Ativos na Administração Pública.....	40

1.3.8 Ativo Imobilizado Tangível.....	41
2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	42
2.1 Estudo de Caso no Superior Tribunal de Justiça	42
2.2 Contabilização dos Ativos Imobilizados pelo STJ	45
2.3 Desvalorização dos Ativos	54
CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

A administração dos recursos públicos é baseada em relatórios financeiros, contábeis que demonstram a situação econômica da Entidade. Para a fidedignidade desses relatórios, há a necessidade da correta mensuração dos ativos, para que não ocorram distorções provocadas pela perda do poder de compra da moeda, obsolescência do bem, entre outros fatores. A aferição dos valores econômicos dos ativos imobilizados é de grande importância, uma vez que uma deficiência nessa aferição traz distorções consideráveis nos relatórios contábeis, financeiros, interferindo na boa gestão dos recursos públicos, bem como na fiscalização e transparência na aplicação desses.

A transparência e a gestão por excelência da *res publica* confundem-se com uma boa prática contábil. Relatórios condizentes com a realidade são instrumentos fundamentais para uma gestão competente. Um dos maiores desafios para a Administração Pública é a mensuração do seu imenso ativo. Qual o real valor desses ativos? Qual a dimensão do patrimônio público? Os serviços postos à disposição ou prestados à população condizem com os investimentos realizados? Não há como se discorrer sobre planejamento, excelência no setor público, sem se saber qual a realidade patrimonial, sem se definir o marco zero. Faz-se imperiosa, dessa forma, a necessidade de se buscar alternativas para a mensuração precisa, exata desses ativos: qual a melhor metodologia? Custo histórico corrigido, custo corrente, custo de reposição, valor corrente de venda?

O objetivo desse trabalho é compreender a metodologia usada pelo Superior Tribunal de Justiça na mensuração do ativo imobilizado – frota de veículos automotores e desmembra-se nas perguntas satélites a seguir:

1. A metodologia usada pelo STJ está em consonância com as melhores práticas e as diretrizes emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Conselho Federal de Contabilidade, Academia e Secretaria do Tesouro Nacional?
2. Qual o impacto da metodologia usada nas demonstrações contábeis, transparência, accountability?
3. Qual a realidade econômica da frota de veículos leves do STJ e qual a tendência de desvalorização dessa frota?

No que tange à metodologia a pesquisa é exploratória e descritiva. A pesquisa exploratória é caracterizada pelo escasso conhecimento acerca do assunto a ser abordado, necessitando de esclarecimentos adicionais em relação a certo fato.

Em relação à pesquisa descritiva, essa tem como particularidade primordial a descrição de característica de determinado fenômeno.

Com referência aos procedimentos, que determina a maneira pela qual a pesquisa é conduzida, caracteriza-se como um estudo de caso, uma vez que procura a compreensão de um único fato, a partir da sua observação, que é a mensuração da frota de veículos feita Superior Tribunal de Justiça.

Ainda quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica, porquanto é baseada nos referenciais teóricos já existentes.

Quanto à tipologia da pesquisa em relação à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Qualitativa, uma vez que se procura identificar as melhores práticas na mensuração de ativos. Quantitativa, já que busca, por meio de pesquisas de mercado, inferências matemáticas e estatísticas, estimar o real valor dos ativos em epígrafe e o comportamento desses valores no mercado com o decorrer do tempo.

O trabalho está estruturado em quatro partes. A primeira, esta, onde foram apresentadas as razões que motivaram o estudo, os objetivos e metodologias usadas para consecução dos seus fins. Na segunda foi abordado o referencial teórico que compõe as principais metodologias de mensuração de ativos proposto pelos estudiosos da Contabilidade. Em seguida, a terceira parte, os ativos que compõem a amostra em estudo, que foi valorada a frota de veículos leves do Superior Tribunal de Justiça segundo os métodos acometidos no referencial teórico e abordou-se a tendência de desvalorização desses ativos, a partir de consultas mercadológicas, compondo modelos matemáticos que correspondam às condições dessa desvalorização. Por fim, na conclusão, constam as considerações finais do trabalho.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 Contabilidade Pública - Aspectos Gerais

A Contabilidade pública é o ramo especializado da contabilidade que tem por objeto a compreensão da composição do patrimônio público e as suas mutações e por objetivo a geração de informações que subsidiem, principalmente, a tomada de decisão dos gestores públicos e o controle desse patrimônio.

A Divisão de Inspeção da Contabilidade – Contadoria Central do Estado de São Paulo, em 1954, trouxe a seguinte definição (apud KOHAMA, 2001, p. 50): “É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Segundo a Resolução n. 1128 de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Pública, “a contabilidade aplicada ao setor público é o ramos da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas direcionadas ao **controle** do patrimônio das entidades do setor público” (grifo nosso). A Resolução n. 1128 de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade, define entidade do setor público como:

órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

Lima e Castro (2007, p.2) definem que “o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, entendendo este (sic) como o conjunto de bens e direitos onerados pelas obrigações que o integra e que a entidade governamental utiliza como meio para a concretização dos seus fins”.

Importante lição é apresentada por Pires (2002, p. 226) asseverando que “O objeto de qualquer contabilidade é o Patrimônio. O da Contabilidade Pública é o Patrimônio Público, exceto os bens de domínio público como praças, estradas, ruas, açudes, lagos, etc.” (grifos nossos). Dessa forma é importante ressaltar a diferença entre o patrimônio público e o patrimônio objeto da Contabilidade pública. Segundo Alexandrino e Paulo (2010, p. 340), os bens públicos quanto à sua destinação dividem-se em bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais:

a) bens de uso comum do povo;

São bens destinados à utilização geral pelos indivíduos, que podem ser utilizados por todos em igualdade de condições, independentemente de consentimento individualizado pelo poder público.

São exemplos de bens públicos de uso comum do povo: as ruas, as praças, os logradouros públicos, as estradas, os mares, as praias, os rios navegáveis etc.

b) bens de uso especial;

São aqueles que visam à execução dos serviços administrativos e dos serviços públicos em geral. São os bens utilizados pela administração para a execução dos serviços públicos.

Exemplos de bens públicos de uso especial são: os edifícios públicos onde se situam as repartições públicas, as escolas públicas, os hospitais públicos, os quartéis, os veículos oficiais, o material de consumo da administração, entre muitos outros.

c) bens dominicais;

São os que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal ou real de cada uma dessas entidades. São todos aqueles que não tem uma destinação pública definida, que podem ser utilizados pelo Estado para fazer renda. Enfim, todos os bens que não se enquadram como de uso comum do povo ou de uso especial são bens dominicais. São exemplos de bens dominicais: as terras devolutas e todas as terras que não possuam uma destinação pública específica; os terrenos de marinha, os prédios públicos desativados; os móveis inservíveis, a dívida ativa, etc.

A partir da lição de Alexandrino e Paulo, observa-se que os bens públicos objetos da contabilidade pública são os bens de uso especial e os bens dominicais.

Com relação ao objetivo da Contabilidade Pública, Resolução 1128/2008-CFC preceitua que cabe àquela “fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e **física do patrimônio** da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão” (grifos nossos).

Consoante Castro e Lima (2007, p.3), a contabilidade pública tem como principais objetivos:

- Registrar a previsão de receitas e a fixação de despesas constantes nos orçamentos públicos anuais;
- Registrar todos os ativos [...] e todos os passivos [...].
- [...]
- Apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- Fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade em geral sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, em particular no que tange ao respeito aos preceitos versando sobre disciplina fiscal agregada”

Percebe-se dessa forma que os dois focos básicos da contabilidade pública são a gestão do patrimônio público e o seu controle.

1.2 Fundamento Legal

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a lei n. 4320, de 1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De acordo com o art. 83 dessa lei,

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição

patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento de balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Enquanto a Lei 4320/64 tem em seu bojo diretrizes técnicas gerais da contabilidade pública, almejando a uniformização de critérios técnicos na contabilização dos atos e fatos contábeis na gestão pública, a Lei Complementar n. 101, de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, trás em seu âmbito aspectos ligados à boa gestão dos recursos públicos, através da busca eficiente e responsável na alocação das receitas públicas, bem como diversos instrumentos que promovem a transparência na gestão desses recursos.

Em relação à operacionalização técnica, essa é feita mediante Portarias e Instruções normativas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, Banco Central, entre outros.

1.2.1 Campo de Atuação

O campo de atuação da Contabilidade Pública está delimitado pela Lei n. 4320/64, no seu art. 83, e consiste em “todos aqueles que, de algum modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à administração”.

Dois aspectos importantes observam-se nesse artigo: não apenas as pessoas de direito público estão obrigadas a observarem as normas contábeis aplicadas ao primeiro setor, mas todos aqueles que de qualquer modo relacionam-se com o patrimônio público. O Segundo aspecto é relativo à titularidade, mesmo que o bem não seja de titularidade da administração, mas apenas confiado a ela, os seus depositários devem observar, do mesmo modo, aquelas regras.

1.2.2 Princípios Contábeis

Consoante à Resolução n. 750, de 1999, do Conselho Regional de Contabilidade, os princípios fundamentais de contabilidade são o da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo valor original, da Competência e da Prudência.

O Princípio da Entidade está previsto no art. 4º da resolução em comento:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil

Segundo o Princípio da Entidade os patrimônios das entidades são distintos, não se confundindo com de outras entidades, seus administradores, proprietários. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 57) anotam que

O cerne do Princípio da Entidade está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações.

Já Princípio da Continuidade está amoldado no art. 5º:

O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

Portanto, a Entidade, ao ser constituída, conjectura-se que ela operará indefinidamente, não havendo uma data definida, inicialmente, para que essa encerre as suas atividades.

A mensuração dos componentes patrimoniais está diretamente ligada a Continuidade da Entidade. Em situações de descontinuidade, ativos podem perder seus valores quantitativos e qualitativos, pois não mais gerariam benefícios a Entidade, bem como a sua liquidação forçada e desordenada levaria a uma subvalorização. Nesse sentido Martins et al. (2007, p. 93) observam que

O princípio da oportunidade determina que o patrimônio da entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeito na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação também pode provocar efeitos semelhantes.

O Princípio do Registro pelo Valor Original está previsto no art. 6º: “O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”, ou seja, inicialmente, ressalta-se, os componentes patrimoniais devem ser registrados pelo valor de troca no mercado, tendo como base o documento que respaldou o negócio. Segundo Iudícibus (2004, p. 113)

O Princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a vigamestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deve ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrente do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade – contabilmente, outras Entidades – ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista de sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Entretanto, o mesmo artigo explicita que, com o decorrer do tempo, há a necessidade de ajustes no valor inicial de reconhecimento do bem:

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

O princípio reconhece, então, a necessidade de ajustes nos valores históricos registrados na contabilidade, a fim de que se mantenham condizentes com a realidade econômica do patrimônio da entidade.

O Princípio da Competência está delineado no art. 9º,

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Dessa forma, segundo o Princípio da Competência, o reconhecimento dos fatos e atos contábeis independe da contraprestação assumida. Santos et al. (2004, p. 103) observam que “[...] o Princípio da competência não está relacionado com recebimento e pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

O Princípio da Prudência estabelece que para diversas alternativas válidas na valoração de itens do patrimônio, o reconhecimento será feito sempre pelos menores valores para os ativos e maiores para os passivos. O princípio está contido no Art. 10º, a seguir:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Santos et al. (2004, p. 107) esclarecem que:

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo o Princípio do registro pelo valor original, surgem dúvidas sobre a sua correção. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo.

1.2.3 Regime Contábil

A contabilidade pública do Brasil adota o regime contábil misto, ou seja, competência para as despesas e caixa para as receitas. A Lei 4320/64 dispõe que,

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I – as receitas nele arrecadadas;
As despesas nele legalmente empenhadas.

Segundo a Lei Complementar 101/2000, art. 50, parágrafo II, “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

Lima e Castro (2007, p. 4) elucidam que

Há que se observar que a intenção do legislador foi definir financeiramente o tratamento das receitas e das despesas. No caso da Receita Pública, seu registro financeiro se dará somente quando houver o ingresso do recurso (regime de caixa). Em relação ao regime contábil, a valorização ou o registro de eventual direito será efetuado pela competência, ou seja, no momento do fato gerador.

1.3 Ativos

Impende salientar, inicialmente, a importância da delimitação dos conceitos para quaisquer ciências. É a partir dessa delimitação que claramente atinge-se a uniformidade na aplicação dos conceitos, bem como a pujança no processo de comunicação.

Santos et al. (2007, p. 109) observam que,

O estudo e a delimitação dos conceitos utilizados são uma necessidade existente em toda e qualquer ciência. É preciso haver uma espécie de consenso acerca das expressões e conceitos por ela utilizados, a fim de propiciar a compreensão dos conceitos utilizados, em benefício da eficácia do processo de comunicação.
[...] Também na contabilidade evidencia-se a necessidade por uma terminologia adequada. Dessa maneira, quando se fala em ativo, passivo, patrimônio líquido,

receita e despesa, perda e ganho, espera-se que haja efetivo entendimento sobre o significado de cada expressão empregada.

Essa observação, a importância da delimitação dos conceitos e entendimento dos conceitos, é retratada com extrema propriedade por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 84): “A linguagem e a terminologia são exercícios intelectuais extremamente valiosos. O mesmo se dá com as definições e delimitações de conceitos, pois ajudam a aprimorar o pensamento em contabilidade”.

De acordo com Sá (2002, p.133), os conceitos na Ciência Contábil devem atentar para os seguintes requisitos:

1. preocupar-se em traduzir objetivamente a essência da idéia que se deseja expressar;
2. abranger, pela palavra escolhida, todo o conjunto de razões relativas sobre os fatos patrimoniais a serem evidenciados;
3. ser fiel às raízes do idioma utilizado para a expressão;
4. buscar clareza suficiente para plena compreensão;
5. evitar a ambigüidade, ou seja, não permitir dúvida nem duplo sentido.

1.3.1 Definições

Primeiramente destaca-se a valiosa lição do Prof. Iudícibus (2004, p. 137):

É tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo fundamental da Contabilidade, porque à sua definição e mensuração está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem despesas e receitas. É crítico o entendimento da verdadeira natureza do ativo, em suas características gerais, a fim de que possamos entender bem as subclassificações que aparecem em vários tipos de padronização [...].

Segundo a corrente majoritária, ativos podem ser entendidos como todos os recursos postos à disposição da Entidade para a consecução de seus fins. Nesse sentido observam Sprouse e Moonitz (1926 apud SANTOS et al. 2007, p. 111) que “ativos representam benefícios esperados[...]”.

Para a International Accounting Standards Board – IASB (apud SANTOS et al. 2007, p. 111) “ativos são benefícios econômicos futuros prováveis obtidos ou controlados por uma Entidade[...]”.

Desde modo, nota-se que ativos são todos os recursos à disposição da Entidade capaz de gerar benefícios futuros, agregando valor aos produtos e serviços oferecidos por essa.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 281) afirmam que “ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros”. Entende-se, entretanto, que essas reservas referem-se aos esforços feitos pela Entidade para aquisição do ativo, almejando, posteriormente agregar valor aos produtos e/ou serviços a serem disponibilizados. Portanto, temporalmente, há a aquisição do ativo e, após, os benefícios.

Ainda segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.285), os benefícios gerados por um ativo devem ser positivos, pois se forem negativos ou nulos, não podem ser considerados, os geradores, como ativo. Exemplificam citando que:

[...] se um prédio tiver perdido seu valor como gerador de utilidade, seu único valor residirá no sucateamento dos materiais de que é composto. Se o custo de remoção for superior ao valor de liquidação dos materiais, o prédio não terá valor algum, não devendo ser considerado um ativo.

Infere-se, portanto, que para que um recurso posto à disposição da Entidade seja considerado um ativo, seu valor de liquidação deverá ser maior que os custos para liquidá-lo, ou seja, o valor residual líquido deve ser positivo.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis em seu Pronunciamento n. 01, que define a estrutura conceitual básica, define ativo como “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”. Econômico, nesse conceito, deve ser entendido como a produção e o consumo não apenas de bens, mas também de serviços, abrangendo, dessa forma, todas as Entidades, sejam elas do primeiro, segundo ou terceiro setores.

Cabe ressaltar, entretanto, que bens e direitos não se confundem com a definição de ativo, sendo essa bem mais ampla, aqueles, espécies, esse gênero. Nesse sentido ressaltam Santos et al (2007, p. 109) que,

A maior parte dos profissionais e da doutrina contábil tem definido ativo como o conjunto de bens e direitos à disposição de uma entidade. Todavia, os bens e direitos são componentes do ativo e não a sua definição. Esse conceito superficial e genérico não contempla as principais características relativas ao termo, ou seja, a definição de recursos e a sua relação com as expectativas de benefícios econômicos futuros.

Corroborando nesse sentido Iudícibus (2004) ao afirmar que os recursos postos à disposição da Entidade tem uma dimensão ampla, incluindo-se nessa os ativos tangíveis e intangíveis.

A figura 01 ilustra a definição de ativo:

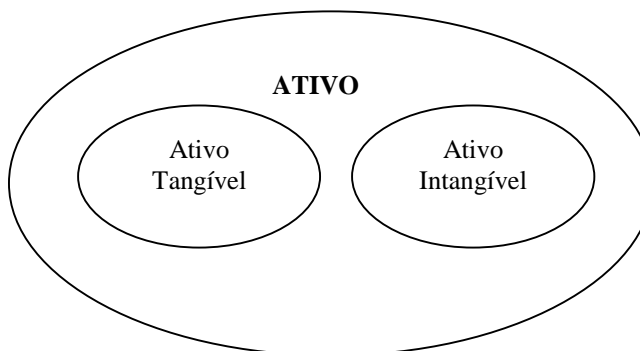


Figura 01 – Definição de Ativo

Fonte: própria.

O Manual de contabilidade aplicada ao setor público, da Secretária do Tesouro Nacional, trás a seguinte definição de ativo:

O Ativo compreende o conjunto de os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador e que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, bem como os mantidos na condição de fiel depositário.

1.3.2 Características

As principais características dos ativos relacionam-se à propriedade, à posse e controle, à exclusividade, aos benefícios futuros potenciais.

A propriedade do ativo relaciona-se à posse e ao controle desse. Mesmo que a propriedade do bem não seja da entidade, mas o ativo encontrar-se em posse e sob o controle dessa, com potencial geração de benefícios, deve ser considerado, então, como ativo da entidade. É o caso, por exemplo, do Leasing Operacional, onde propriedade não é da Entidade, mas a posse e o controle sim. Iudícibus (2000 apud SANTOS et al. 2007, p. 113) observa que “o ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle”.

Quanto à exclusividade, o ativo deve gerar benefícios exclusivamente à entidade que o detém. Segundo Iudícibus (2004, p. 139) “o direito precisa ser exclusivo da entidade; por exemplo, o direito de transportar a mercadoria da entidade por uma via expressa, embora benéfico, não é ativo, pois é geral, não sendo exclusivo da entidade”. Nesse mesmo sentido a IASB assevera que para se qualificar como ativo o evento deve fornecer a entidade o direito sobre o benefício incorrido.

Em relação à geração de benefícios futuros, o ativo tem de ser capaz de agregar valor aos produtos e serviços prestados pela Entidade. De acordo com Iudícibus (2004, p. 113), “precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros [...] ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros para a entidade”. Seguindo a mesma vertente, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 285) observam que “deve haver algum direito específico a **benefícios futuros ou potencial de serviço**”(grifos nossos).

1.3.3 Mensuração de Ativos

Mensurar é atribuir características quantitativas, monetariamente, aos ativos. Conforme Santos et al. (2007, p.114), “A mensuração é um processo de designação de montantes **quantitativos monetários** aos objetos que estão sendo mensurados. Essa é uma das atribuições básicas da informação contábil” (grifos nossos).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 304) explicam que

Em contabilidade, mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, e obtidos de modo a permitir a agregação (tal como na avaliação de ativos) ou desagregação, quando exigida em situações específicas

1.3.4 Atributos Básicos da Mensuração de Ativos

De acordo com a doutrina contábil, os atributos básicos da mensuração são a objetividade, a confiabilidade, a oportunidade, a precisão, a exatidão e a acurácia.

Segundo a objetividade, os critérios usados na mensuração devem ser claros e práticos, enfim, a precisão é diretamente proporcional ao grau de objetividade usado. Santos et al. (2007, p. 115) orientam que “os desvios apresentados em uma mensuração em comparação com outra serão reduzidos proporcionalmente ao grau de detalhamento e à objetividade de suas regras, isto é, se as regras não forem claras o suficiente, propiciarão margem à subjetividade decorrentes de julgamentos”.

Conforme Ijiri (1967 apud SANTOS et al., 2007, p 115), “um sistema é confiável quando ele funciona como se espera”. Dessa forma, a confiabilidade consiste na funcionalidade dos parâmetros criados para a mensuração, de forma que essa reflita exatamente aquilo que se busca a partir da adoção daqueles parâmetros.

A oportunidade refere-se à temporalidade da informação. A informação tem de ser disponibilizada conforme a necessidade temporal daqueles que a almejam, sob o risco de perder a sua capacidade informativa. Santos et al. (2007, p. 115) asseveram que “qualquer informação pode deixar de ser útil se não for oportuna”.

A precisão, exatidão e acurácia estão intimamente ligadas. Tem como paradigmas assegurar que a valoração garanta a expressão da realidade, com uma probabilidade ínfima de desvios da verdade.

1.3.5 Valores de Entrada

Os valores de entrada referem-se aos sacrifícios feitos, ou a fazer, pela Entidade para a aquisição de um ativo. Observa-se a mensuração de um ativo segundo os valores de entrada, a partir da aquisição desse ativo no mercado, ou a agregação de diversos custos na formação do ativo.

Martins et al. (2001, p. 28) esclarecem que

Os valores de entrada possuem amplo uso na avaliação de ativos, especialmente nas demonstrações contábeis [...]. Esse fato parece fundamentado em três conceitos importantes para esses relatórios, ou seja:

- [...]
- praticabilidade; e
- objetividade.

[...]

A praticabilidade representa o grau de dificuldade inerente à obtenção de um dado ou informação. O custo histórico de uma mercadoria é facilmente obtível: bastaria observar o documento que respaldou a operação. [...].

No que se refere à objetividade, avaliar um ativo pelo valor constante no documento que respaldou a sua aquisição poderia ser considerado objetivo (verificável e comprovável).

1.3.5.1 Custo Histórico (CH)

O custo histórico é representado o esforço feito pela entidade em determinado período de tempo para aquisição de um ativo. Trata-se do registro do valor no ato da aquisição, não levando em consideração a variação da moeda no tempo. Atende, de acordo com a Resolução n. 750, de 1999, do CFC, os princípios fundamentais de contabilidade. Segundo Santos et al. (2007, p. 117),

É o modelo tradicional de base de valor utilizado pela contabilidade. Trata-se de um conceito estático de avaliação que não considera os efeitos da variação nos níveis de preços e representa o esforço financeiro efetuado no momento da aquisição do produto, correspondendo ao preço combinado entre o comprador e o vendedor.

Para Martins et al. (2001, p. 31), “O custo histórico ou original consiste no sacrifício efetuado para disponibilizar um dado recurso. Por ser um custo incorrido, ele é estático, desconsiderando possíveis alterações de preços”. A disponibilização de recursos, no entanto, não se tange apenas a aquisição do ativo, mas todos os custos necessários para que ele seja potencialmente um gerador de benefícios, tais como fretes, instalações. Ainda de acordo com Martins,

Apesar da aparente simplicidade dessa definição, a mensuração do custo histórico de um item às vezes é uma tarefa complexa. Isso porque nem sempre ele é representado por um simples preço de troca (quantidade específica de moeda). Conforme mencionamos, tal avaliação incluiria todos os sacrifícios associados ao item avaliado. No entanto, sua identificação pode-se basear em análise e critérios subjetivos, principalmente quando o gasto se relacionar com mais de um item.

Vantagens

As principais vantagens do método são a confiabilidade, a objetividade e a verificabilidade. A mensuração baseia-se nos documentos que respaldaram a aquisição do ativo, sendo, destarte, confiável e objetivo. Dessa forma, não exige formulações de premissas pelo avaliador. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 306) observam que “a principal vantagem do custo reside no fato de ser verificável: é o preço de uma transação realizada”.

Desvantagens

A desvantagem primordial reside no fato de não ser uma informação relevante na gestão da entidade com o passar do tempo, pois não reflete a realidade econômica, seja pela variação no valor da moeda, pela obsolescência do ativo ou pela diminuição da sua vida útil pelo uso.

Consoante Martins et al. (2001, p. 36):

O custo histórico, por desconsiderar alterações no valor dos itens ao longo do tempo, pode acarretar a manutenção de registros sem qualquer significado, seja como uma medida de quantidade de recursos disponíveis ou potencial geração de benefícios futuros. Poderá apenas estar representando o que se investiu na aquisição, por exemplo, daquele imóvel há tantos anos. Informação com alguma utilidade, é óbvio, mas bastante limitada para o conjunto de decisões a serem tomadas.

Importante lição depreende-se de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 306):

Uma das principais desvantagens da avaliação baseada no custo histórico é a de que o valor do ativo para a empresa pode variar com o passar do tempo; ao fim de longos períodos, pode não ter significado algum para como medida de quantidade de recursos disponíveis na empresa, do valor de seus serviços futuros ou de seu preço corrente de mercado. Mesmo que os preços tivessem permanecido constantes, seria improvável que as expectativas a respeito de serviços continuassem inalteradas. As expectativas podem mudar por causa do aumento da certeza à medida em que a vida útil do ativo vai se tornando mais curta, ou devido as mudanças de tecnologia ou de condições econômicas.

1.3.5.2 Custo Histórico Corrigido (CHC)

O custo histórico corrigido consiste no custo histórico, porém levando-se em consideração a variação dos preços no período. Percebe-se dessa forma, que os valores dos

custos históricos e dos históricos corrigidos são necessariamente iguais na data da incorporação do ativo, variando, o segundo, conforme a variação da moeda.

De acordo com Iudícibus (2004, p. 151),

Note-se que a avaliação a custos corrigidos nada mais é que a restauração dos próprios custos históricos. Não se pretende chegar a custos de reposição, mas apenas restabelecer os custos incorridos em transações passadas em termos de poder aquisitivo da moeda de uma data-base.

Vantagens

A reposição da variação da moeda, na avaliação de um ativo, contribui para que avaliação desse esteja mais alinhada à realidade, traduzindo seu efetivo valor econômico. Conforme Martins et al. (2001, p. 45), “o custo histórico corrigido proporciona a apuração do resultado do exercício que compreende os efeitos da variação do poder aquisitivo da moeda, aspecto tido como muito relevante para o usuário”.

Desvantagens

Duas são as principais desvantagens observadas pela academia: a evolução tecnológica e a escolha dos indicadores. O método não leva em consideração a evolução tecnológica, de modo que essa evolução é um dos fatores de desvalorização dos ativos de uma entidade. Ademais, o uso de indicadores inadequados, que não coadunam com a variação ocorrida no período, pode trazer distorções capazes de induzir os usuários a erros. Nesse sentido, Martins et al.(2001, p. 47) esclarecem que, “a variedade de indicadores e a interferência dos interessados podem acarretar o uso deliberado de índices de correção monetária que distorcem os relatórios, visando o alcance de objetivos nem sempre tecnicamente apropriados”.

1.3.5.3 Custo Corrente (CC)

Trata-se do custo de reposição do mesmo ativo, com características semelhantes ao que está sendo objeto de avaliação. Iudícibus (1968 apud SANTOS et al. 2007, p. 118) define “custo corrente como sendo o custo de se adquirir ou fabricar um certo elemento do ativo, em estado novo, exatamente igual ao bem antigo objeto da avaliação”.

Vantagens

Permite ao usuário mensurar o sacrifício necessário para obter um ativo semelhante ao objeto de avaliação e comporta uma avaliação mais próxima ao valor econômico dos ativos.

Martins et al. (2001, p. 72) salientam que o uso do Custo Corrente permite:

1. Ao usuário externo, a obtenção de uma aproximação razoável do valor que deveria desembolsar para obter um ativo igual ou equivalente àquele objeto de avaliação;
2. [...]
3. Como forma de avaliação geral para o ativo, a apuração de um valor mais significativo, em termos de valor de mercado, do que a soma dos custos históricos incorridos em diferentes datas.

Desvantagens

A evolução tecnológica torna-se o maior empecilho no uso do método, pois em uma acentuada evolução, não restariam, no mercado, ativos semelhantes aos que seriam avaliados, não existindo, dessa forma, referenciais que permitissem a avaliação, distorcendo, por consequência, a avaliação do ativo. Esclarecem Santos et al. (2007, p. 118) que

O processo tecnológico é um fator que dificulta a avaliação, pois quando a taxa de mudança tecnológica é acentuada em determinado segmento, torna-se difícil a tarefa de reproduzir valores correntes dos ativos assim definidos, pois estes já se diferenciam sensivelmente dos antigos quanto às características técnicas e de produtividade. Porém, se os novos ativos prestam serviços equivalentes aos antigos, podem-se obter aproximação através destes.

1.3.5.4 Custo Corrente Corrigido (CCC)

O custo corrente corrigido busca por meio de índices, a correção do custo corrente. Santos et al. (2007, p. 118) asseveram que “É o modelo de mensuração de ativos que considera a variação do valor de reposição do ativo, conjugando com a variação de preços [...]. Portanto, inicialmente busca-se valorar o ativo segundo o custo corrente, de reposição, e posteriormente ajustar esse valor às variações da moeda.

Vantagens

Assim como o custo corrente, admite uma valoração mais condizente com o mercado, proporcionando informações contábeis mais acuradas para os usuários.

Martins et al. (2001, p. 72) explicam que

Comparativamente ao custo corrente, o custo corrente corrigido se propõe a prestar informações mais comparáveis, devido ao uso de uma moeda de poder aquisitivo constante. Portanto, proporciona utilidade aos relatórios contábeis, merecendo os mesmos comentários atribuídos ao custo histórico corrigido, quando comparado com o custo histórico.

Desvantagens

Da mesma forma que o custo histórico corrigido, a principal deficiência do método reside na multiplicidade de índices e a subjetividade na escolha desses, que podem gerar distorções consideráveis nas informações contábeis.

Martins et al. (2001, p. 72) observam que

A elevação do nível de utilidade da informação pelo reconhecimento das variações de preços gerais da economia e específicos dos itens patrimoniais mantidos pela empresa prejudica os conceitos da praticabilidade e da objetividade. Portanto, podemos associar ao custo corrente corrigido a combinação das desvantagens apresentadas para custo corrente e custo histórico corrigido, comparativamente com o custo histórico.

1.3.6 Valores de Saída

Os valores de saída referem-se ao preço de troca ou venda de um ativo da Entidade no mercado. De acordo com Santos et al. (2007, p 118),

Os modelos de mensuração de ativos a valores de saída referem-se ao preço de troca do ativo no mercado, ou seja, o valor que o mercado pagaria pelo ativo (valor de realização). O preço de troca é o valor pelo qual os ativos podem ser vendidos ou trocados, quando deixarem a entidade, supondo-se que a empresa opera em um mercado organizado e que o preço de mercado pode ser considerado um estimativa bem próxima do preço real de venda em um curto prazo.

Infere-se, dessa forma, que os ativos valorados segundo os valores de saída, tendem a retratar a realidade econômica do ativo. No entanto, em um mercado com anomalias, monopólios, oligopólios, podem existir sensíveis distorções entre o valor justo e o valor do ativo no mercado.

Os valores de saída são comumente usados para a aplicação do Princípio da Prudência ou Conservadorismo. Esse princípio estabelece que na valoração de um ativo, caso o valor de mercado desse seja menor que o valor contido nos registros contábeis, deve-se ajustar o valor do ativo segundo o valor de mercado: custo ou mercado, dos dois o menor.

Martins et al. (2001, p. 94) observam os valores de saída de um ativo

objetivam atribuir utilidade à informação, por meio da busca de adequada aproximação do valor econômico do objeto avaliado [...]. Todavia, sua aplicação na contabilidade financeira geralmente se restringe às operações passadas e ao atendimento do conceito da prudência ou conservadorismo.

1.3.6.1 Preços Correntes de Venda (PCV)

Esse método consiste no valor líquido obtido na troca ou venda de um ativo no mercado. Segundo Martins et al. (2001, p 101) “O valor corrente de venda (PCV) representa a resposta para a seguinte pergunta: por quanto conseguiríamos vender hoje um dado item patrimonial?”.

Vantagens

Reflete o valor econômico do bem, dirimindo a dicotomia entre o valor contábil e o valor de mercado do ativo em avaliação, sendo importante informação gerencial para os gestores da entidade.

Desvantagens

Como o bem ainda não passou pelo crivo do mercado, ou seja, a troca ou venda em si ainda não ocorreu, podem ocorrer distorções entre o estimado e o realizado. Em tese, o valor representa o valor venal do bem no mercado, no entanto, aspectos como procura e oferta no momento de liquidação do bem podem não ser previstos.

1.3.6.2 Valor Realizável Líquido (VRL)

Trata-se do valor corrente de venda descontado todos os custos para a realização do negócio, isto é, corresponde à entrada líquida de capital na Entidade após a venda ou troca do ativo no mercado. Nesse sentido Martins et al. (2001, p. 105) explicam que “O valor realizável líquido (VRL) pode ser entendido como o valor corrente de venda deduzido os gastos necessários para a realização do item avaliado. Ele seria o montante esperado da entrada líquida de caixa que a venda do item proporcionaria a entidade”.

Vantagens

Em princípio, tratam-se das mesmas referentes aos preços correntes de venda. No entanto, em situações nas quais hajam elevados custos na venda ou troca de um ativo, a informação obtida por meio desse método reflete com mais precisão o real valor do ativo.

De acordo com Santos et al. (2007, . p 118) “[...] proporciona informações relevantes e constantemente atualizadas, se a empresa atua num mercado organizado e desde que ela possa prever os custos adicionais de venda”

Desvantagens

Em tese, também são as mesma dos preços correntes de venda, entretanto a maior quantidade de dados agregados a informação podem majorar a dificuldade na sua geração, bem como diminuir o grau de objetividade daquela, haja visto que podem ser necessárias diversas inferências em relação aos custos de venda ou troca que podem ou não se realizar.

1.3.6.3 Valores de Liquidação (VL)

Os valores de liquidação pressupõem a descontinuidade da Entidade, ou seja, o encerramento das suas atividades. Portanto, trata-se de uma venda forçada. Santos et al. (2007, p. 119) explicam que “É o modelo de mensuração de ativos que considera a venda forçada dos ativos. É utilizada no caso de descontinuidade da empresa”. Em virtude de ser uma venda forçada, a liquidação é feita por valores aquém dos praticados no mercado. Segundo Iudícibus (2004, p. 148),

Está é a hipótese extremada de valores de saída, porque presume uma venda forçada, tanto para clientes normais a preços extremamente reduzidos, como para outras firmas, bem abaixo do custo. Deveriam ser utilizados apenas quando mercadorias ou outros ativos se tornarem obsoletos e quanto a empresa não espera continuar o empreendimento em futuro próximo; é, portanto, uma hipótese de descontinuidade.

Santos et al. (2007, p. 119) anotam que

Essa abordagem pode ser considerada a mais extrema hipótese de avaliação a valores de saída, porque presume uma venda forçada, tanto para clientes normais a preços extremamente reduzidos, como para outras firmas, bem abaixo do custo. Em função disso, e por não serem realistas em circunstâncias normais, os valores de liquidação devem ser utilizados em situações específicas, como:

- quando os ativos tenham perdido a sua utilidade normal, por obsolescência ou outro motivo qualquer, e tenham perdido seu mercado normal;
- quando a entidade espera ser desativada em futuro próximo, de modo que não poderá vender seus ativos em seu mercado normal;

Vantagens

A principal vantagem cinge-se ao fato de se observar o volume de recursos que podem ser obtidos imediatamente, mesmo que estejam aquém daquilo que realmente valham, bem como mensurar o valor de uma Entidade em descontinuidade para a sua aquisição.

Desvantagens

As informações contidas em relatórios que foram obtidos através desse método são de pouca utilidade para as tomadas de decisões cotidianas da Entidade. Além disso, esses estariam sujeitos a um alto grau de subjetividade, pois não há mercado organizado de venda forçada, sendo os valores, dessa forma, composto apenas por estimativas.

Nesse Sentido Martins et al. (2001, p. 105) esclarecem que

O valor de liquidação normalmente possui uma aplicabilidade muito restrita em virtude do pressuposto da venda forçada. Por isso, os relatórios nele fundamentados são de pouca utilidade para a maioria das decisões recorrentes da empresa. Além disso, a obtenção desses valores geralmente está impregnada de subjetividade, devido à ausência de um mercado organizado de venda forçada.

1.3.6.4 Equivalentes Correntes de Caixa (ECC)

Os valores equivalentes correntes de caixa são aqueles referentes a uma liquidação ordenada dos ativos, ou seja, não há a descontinuidade das operações da Entidade, mas uma liquidação dos seus ativos no mercado, segundo os critérios de demanda e oferta, refletindo, assim, os valores de entrada aqueles pagos no mercado. Iudícibus (2004, p. 147) orienta que “Este conceito, proposto por Chambers para todos os ativos, representa o total de dinheiro que poderia ser obtido vendendo cada ativo sob condições de liquidação ordenada”.

Vantagens

A partir da valoração dos ativos por esse método, percebe-se a real dimensão do valor econômico dos ativos da Entidade em curto prazo, não imediatamente, como é o caso dos valores de liquidação.

Desvantagens

Mesmo que um ativo agregue valor para a Entidade, caso ele não tenha demanda no mercado, não poderia ser reconhecido como ativo a partir da mensuração pelo método em comento, pois não possuiriam valor de transação com o mercado.

1.3.7 Mensuração de Ativos na Administração Pública

A mensuração de ativos que compõe o patrimônio da Administração Pública está disciplinada pela Lei n. 4320/64,:

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:
I – os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
II – os bens móveis e imóveis, **pelo valor de aquisição** ou pelo custo de produção ou de construção;
III – os bens do almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras (grifos nossos).

Inferre-se, a partir de então, que os ativos imobilizados serão mensurados segundo o seu Custo Histórico, ou seja, o valor de aquisição dos bens no mercado.

Entretanto, o §3º do mesmo artigo ressalva que “Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis. Explicam Cruz et al. (2001, p. 141) que “Nesse parágrafo, a lei permite que se proceda à reavaliação dos bens móveis e imóveis, procedimento este que, utilizado adequadamente, vem **a exprimir maior realidade do valor do patrimônio público** (grifos nossos)”.

Entretanto, a Portaria n. 467 de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional, que objetiva uniformizar as práticas contábeis adotados no Setor Público, ressalva que “A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais”, permitindo, então, inferir-se que o patrimônio público deve ser avaliado de forma a refletir a sua realidade econômica, não apenas o seu valor de aquisição.

1.3.8 Ativo Imobilizado Tangível

Os ativos imobilizados tangíveis são entendidos como ativos físicos postos à disposição da entidade para a consecução das suas finalidades e que tem vida útil de longa duração, ou seja, a capacidade de geração de benefícios do ativo é maior que o ciclo operacional da entidade. O ativo imobilizado tangível inclui prédios, terrenos, automóveis, móveis, equipamentos, ente outros. Viana (1979, p. 121) esclarece que “Neste grupo incluem-se todas as inversões de permanência relativamente duradoura na empresa, que servem a vários ciclos produtivos e que constituem os meios básicos indispensáveis ao devir da gestão”.

Para Iudícibus (2004, p. 201) esses ativos apresentam duas características básicas: “[...] a possibilidade de ser utilizado nas operações normais da empresa (tem utilidade para a entidade) e possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional ou, mais aprioristicamente, de longa duração”.

Duas características, portanto, são imprescindíveis para a caracterização de um ativo como imobilizado: utilização nas operações da entidade e ciclo de capacidade superior ao ciclo operacional dessa.

2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

2.1 Estudo de Caso no Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça – STJ é órgão do poder judiciário, com competências constitucionalmente elencadas no Art. 105 da Lei maior. Segundo o Plano Plurianual 2008-2011, instituído pela lei n. 11653/2008, cabe ao Superior Tribunal de Justiça “garantir pleno exercício do direito por meio da prestação dos serviços jurisdicionais, processar e julgar ações e demais procedimentos que sejam inerentes à atividade judicante, elencadas no Art. 105 da Constituição Federal”.

O planejamento estratégico do STJ, datado de 2004, observa que sua missão consiste em “processar e julgar as matérias de sua competência originária e recursal, assegurando uniformidade na interpretação das normas infraconstitucionais e oferecendo ao jurisdicionado uma prestação de qualidade, rápida e efetiva” e a sua visão do futuro em “consolidar-se como o Tribunal da Cidadania, oferecendo justiça de qualidade, rápida e efetiva”.

A tabela 01 demonstra a evolução do orçamento do designado para o STJ:

Tabela 01 – Evolução orçamentária do Superior Tribunal de Justiça

Ano	2008	2009	2010	2011 ¹
Montante	R\$ 786.864.801	R\$ 922.435.273	R\$ 886.662.747	R\$ 922.127.955

Fonte: Ministério do Planejamento

¹ Valor referente ao Projeto de Lei do Orçamento Anual – PLOA.

O ativo imobilizado do STJ totaliza R\$71.771.993,84, desse total os veículos automotores representam R\$14.046.914,42 , correspondendo, dessa forma, a 19,57% do total, ilustrado conforme gráfico abaixo:

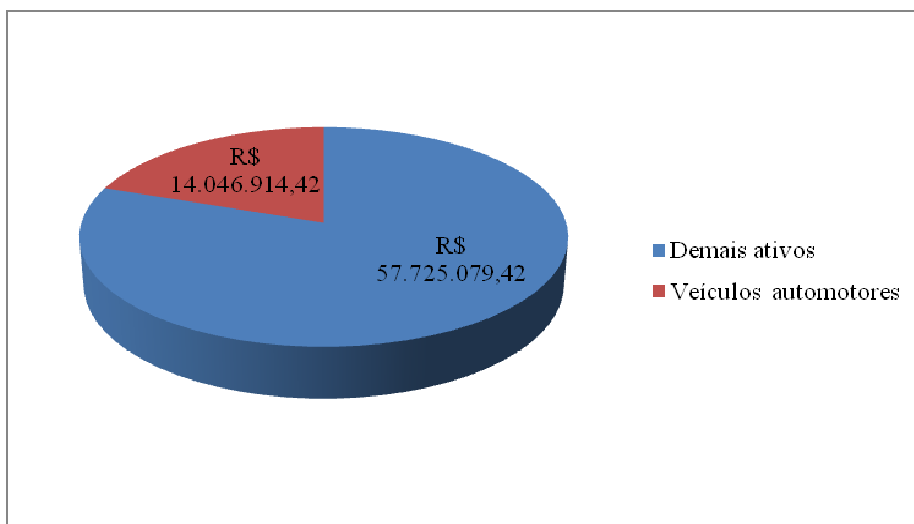


Gráfico 01 – Ativo imobilizado *versus* Veículos automotores
Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAFI.

Os veículos leves, em comento nesse trabalho, totalizam R\$11.049.246,00, correspondendo a, aproximadamente, 78,66% do total de veículos automotores. Tal proporção encontra-se ilustrada de acordo com o gráfico a seguir:

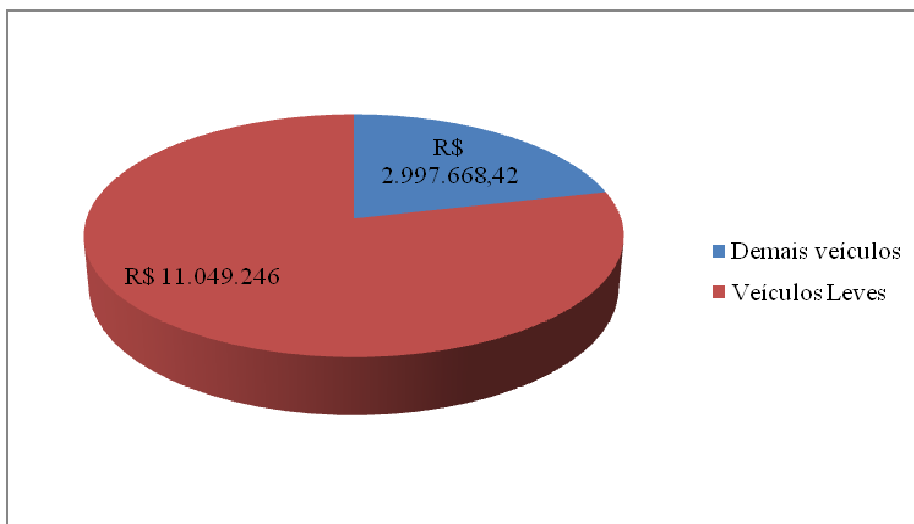


Gráfico 02 – Veículos leves *versus* demais veículos

Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAFI.

Infere-se, portanto, a importância de uma mensuração correta dos veículos automotores leves do STJ devido à representatividade que essa apresenta frente ao total de ativos.

Cabe esclarecer, que dentre os veículos automotores leves constantes no inventário do STJ, foram excluídos, para fins desse estudo, aqueles que foram adquiridos há mais de dez anos, haja vista que a base de dados usada como referência preço de mercado, a “Tabela FIPE”, não disponibiliza os preços negociados no mercado anteriores ao ano de 2001, inviabilizando, destarte, a observação do comportamento dos valores desses ativos no decorrer do tempo.

2.2 Contabilização dos Ativos Imobilizados pelo STJ

O STJ contabiliza seus ativos segundo o Princípio do Custo Histórico. Então, os valores dos ativos são registrados conforme o valor de compra no mercado a época da aquisição, refletindo o valor de transação, não o valor econômico do bem. A metodologia aplicada no reconhecimento inicial dos ativos feita pelo STJ está em conformidade com o preceituado pela regulamentação, bem como pela academia. A tabela a seguir evidencia os registros da contabilidade referentes aos veículos automotores leves, em 31/12/2009:

Tabela 02 – Livro diário veículos automotores leves

SEDAN LONGO						
FABRICANTE	MODELO	ANO	QTD	VALOR UNITÁRIO		VALOR TOTAL
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	22	R\$ 113.227,00	R\$ 2.490.994,00	R\$ 2.490.994,00
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	7	R\$ 139.990,00	R\$ 979.930,00	R\$ 979.930,00
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	1	R\$ 145.000,00	R\$ 145.000,00	R\$ 145.000,00
CHEVROLET	ÔMEGA	2007	4	R\$ 145.000,00	R\$ 580.000,00	R\$ 580.000,00
CHEVROLET	ÔMEGA	2006	3	R\$ 134.000,00	R\$ 402.000,00	R\$ 402.000,00
CHEVROLET	ÔMEGA	2004	34	R\$ 146.500,00	R\$ 4.981.000,00	R\$ 4.981.000,00
CHEVROLET	ÔMEGA	2003	1	R\$ 134.765,00	R\$ 134.765,00	R\$ 134.765,00
TOTAL (I)						R\$ 9.713.689,00
SEDAN MÉDIO						
CHEVROLET	VECTRA	2003	5	R\$ 44.900,00	R\$ 224.500,00	R\$ 224.500,00
FIAT	MAREA	2002	5	R\$ 32.410,40	R\$ 162.052,00	R\$ 162.052,00
VOLKSWAGEM	PARATI	2007	7	R\$ 44.225,00	R\$ 309.575,00	R\$ 309.575,00
VOLKSWAGEM	PARATI	2006	3	R\$ 38.780,00	R\$ 116.340,00	R\$ 116.340,00
TOTAL (II)						R\$ 812.467,00
POPULARES						
CHEVROLET	CORSA	2008	4	R\$ 36.700,00	R\$ 146.800,00	R\$ 146.800,00
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00
CHEVROLET	CORSA	2002	1	R\$ 24.010,00	R\$ 24.010,00	R\$ 24.010,00
FORD	FIESTA	2004	2	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 70.000,00
FORD	ESCORT	2002	6	R\$ 23.980,00	R\$ 143.880,00	R\$ 143.880,00
FIAT	PALIO	2006	2	R\$ 33.200,00	R\$ 66.400,00	R\$ 66.400,00
TOTAL (III)						R\$ 523.090,00
TOTAL GERAL (I + II + III)						R\$ 11.049.246,00

Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAFI.

Embora os critérios iniciais para a valoração dos ativos observados pelo STJ coadunem com os critérios técnicos e normativos, com o decurso do tempo, esses valores não sofrem ajuste, tendendo a não mais refletir os valores econômicos dos bens em questão, provocando, destarte, distorções entre a realidade econômica do seu ativo e seus registros contábeis.

Ao ajustarem-se os valores constantes na tabela acima conforme os Custos Históricos Corrigidos, para tanto, usando-se o Índice Geral de Preços do Mercado – IGP-M² - calculado pela Fundação Getúlio Vargas, observa-se uma diferença de R\$2.508.922,17, que

² Retirado de <http://www.bacen.gov.br/>. Acesso em 2 de agosto de 2010.

representa uma discrepância de 22,70% na valoração desses ativos. A tabela abaixo expõe a mensuração dos veículos automotores de STJ segundo o método do Custo Histórico Corrigido em relação ao Custo Histórico:

-

Tabela 03 – Custo Histórico versus Custo Histórico Corrigido

SEDAN LONGO									
FABRICANTE	MODELO	ANO	QTD	CUSTO HISTÓRICO		ÍNDICE	CUSTO HISTÓRICO CORRIGIDO		VARIAÇÃO (%)
				VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL		VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	22	R\$ 113.227,00	R\$ 2.490.994,00	1,0968	R\$ 124.189,61	R\$ 2.732.171,41	9,6820%
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	7	R\$ 139.990,00	R\$ 979.930,00	1,0968	R\$ 153.543,80	R\$ 1.074.806,58	9,6820%
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	1	R\$ 145.000,00	R\$ 145.000,00	1,0968	R\$ 159.038,86	R\$ 159.038,86	9,6820%
CHEVROLET	ÔMEGA	2007	4	R\$ 145.000,00	R\$ 580.000,00	1,1856	R\$ 171.906,79	R\$ 687.627,17	18,5564%
CHEVROLET	ÔMEGA	2006	3	R\$ 134.000,00	R\$ 402.000,00	1,2311	R\$ 164.961,64	R\$ 494.884,93	23,1057%
CHEVROLET	ÔMEGA	2004	34	R\$ 146.500,00	R\$ 4.981.000,00	1,2551	R\$ 183.866,05	R\$ 6.251.445,56	25,5058%
CHEVROLET	ÔMEGA	2003	1	R\$ 134.765,00	R\$ 134.765,00	1,6008	R\$ 215.729,16	R\$ 215.729,16	60,0780%
TOTAL (I)					R\$ 9.713.689,00			R\$ 11.615.703,67	19,5808%
SEDAN MÉDIO									
CHEVROLET	VECTRA	2003	5	R\$ 44.900,00	R\$ 224.500,00	1,6008	R\$ 71.875,04	R\$ 359.375,18	60,0780%
FIAT	MAREA	2002	5	R\$ 32.410,40	R\$ 162.052,00	2,0103	R\$ 65.153,08	R\$ 325.765,42	101,0252%
VOLKSWAGEM	PARATI	2007	7	R\$ 44.225,00	R\$ 309.575,00	1,1856	R\$ 52.431,57	R\$ 367.021,00	18,5564%
VOLKSWAGEM	PARATI	2006	3	R\$ 38.780,00	R\$ 116.340,00	1,2311	R\$ 47.740,39	R\$ 143.221,17	23,1057%
TOTAL (II)					R\$ 812.467,00			R\$ 1.195.382,79	47,1300%
POPULARES									
CHEVROLET	CORSA	2008	4	R\$ 36.700,00	R\$ 146.800,00	1,0968	R\$ 40.253,28	R\$ 161.013,14	9,6820%
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	1,0968	R\$ 39.485,51	R\$ 39.485,51	9,6820%
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	1,0968	R\$ 39.485,51	R\$ 39.485,51	9,6820%
CHEVROLET	CORSA	2002	1	R\$ 24.010,00	R\$ 24.010,00	2,0103	R\$ 48.266,16	R\$ 48.266,16	101,0252%
FORD	FIESTA	2004	2	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	1,2551	R\$ 43.927,04	R\$ 87.854,08	25,5058%
FORD	ESCORT	2002	6	R\$ 23.980,00	R\$ 143.880,00	2,0103	R\$ 48.205,85	R\$ 289.235,12	101,0252%
FIAT	PALIO	2006	2	R\$ 33.200,00	R\$ 66.400,00	1,2311	R\$ 40.871,09	R\$ 81.742,19	23,1057%
TOTAL (III)					R\$ 523.090,00			R\$ 747.081,71	42,8209%
TOTAL GERAL (I + II + III)					R\$ 11.049.246,00			R\$ 13.558.168,17	22,7067%

Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAFI e Banco Central do Brasil.

Usando-se outro critério, o Custo Corrente, observa-se uma supervalorização dos ativos mensurados segundo o método dos Custos Históricos que totalizam R\$686.345,00, conforme demonstrado da tabela 04. Insta salientar, entretanto, que na composição da tabela em comento, devido não serem mais objetos da linha de montagem de seus fabricantes, os modelos Fiat Marea e Ford Escort, esses tiveram seus valores atuais, custo corrente, substituídos pelos valores dos seus respectivos substitutos, Fiat Linea e Ford Fiesta.

Em outro cenário, tomando-se como referência os preços correntes de venda, observa-se uma supervalorização de R\$5.191.005,00 nos ativos mensurados segundo o Custo Histórico. A tabela 05 demonstra a dicotomia na valoração segundo os diferentes métodos.

Ressalta-se que todos os valores atualizados constantes nas tabelas 04 e 05 foram obtidos através de consulta no sítio da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - FIPE. Segundo a FIPE (www.fipe.gov.br),

A tabela FIPE expressa preços de reposição médios de mercado efetivamente praticados, base nacional. Há, portanto, transações que ocorrem acima ou abaixo dos preços divulgados. Quem quer que utilize a tabela, para compra (inclusive junto a lojas e concessionárias) e para venda (inclusive junto a seguradoras, em caso de roubo ou indenização integral), deve fazê-lo, tomando-a como parâmetro de negociação. Para a obtenção do valor médio de mercado foram considerados preços de veículos das várias regiões do país e com diferentes características, tais como estado de conservação, cor, tipo de pintura e itens acessórios ou opcionais, sendo desconsiderados, para efeito de cálculo, aqueles excessivamente distantes da média.

:

Tabela 04 – Custo Histórico versus Custo Corrente

SEDAN LONGO								
FABRICANTE	MODELO	ANO	QTD	CUSTO HISTÓRICO		CUSTO CORRENTE		VARIAÇÃO (%)
				VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	22	R\$ 113.227,00	R\$ 2.490.994,00	R\$ 122.059,00	R\$ 2.685.298,00	7,8003%
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	7	R\$ 139.990,00	R\$ 979.930,00	R\$ 122.059,00	R\$ 854.413,00	-12,8088%
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	1	R\$ 145.000,00	R\$ 145.000,00	R\$ 122.059,00	R\$ 122.059,00	-15,8214%
CHEVROLET	ÔMEGA	2007	4	R\$ 145.000,00	R\$ 580.000,00	R\$ 122.059,00	R\$ 488.236,00	-15,8214%
CHEVROLET	ÔMEGA	2006	3	R\$ 134.000,00	R\$ 402.000,00	R\$ 122.059,00	R\$ 366.177,00	-8,9112%
CHEVROLET	ÔMEGA	2004	34	R\$ 146.500,00	R\$ 4.981.000,00	R\$ 122.059,00	R\$ 4.150.006,00	-16,6833%
CHEVROLET	ÔMEGA	2003	1	R\$ 134.765,00	R\$ 134.765,00	R\$ 122.059,00	R\$ 122.059,00	-9,4283%
TOTAL (I)					R\$ 9.713.689,00		R\$ 8.788.248,00	-9,5272%
SEDAN MÉDIO								
CHEVROLET	VECTRA	2003	5	R\$ 44.900,00	R\$ 224.500,00	R\$ 58.747,00	R\$ 293.735,00	30,8396%
FIAT	MAREA	2002	5	R\$ 32.410,40	R\$ 162.052,00	R\$ 59.433,00	R\$ 297.165,00	83,3763%
VOLKSWAGEM	PARATI	2007	7	R\$ 44.225,00	R\$ 309.575,00	R\$ 39.334,00	R\$ 275.338,00	-11,0594%
VOLKSWAGEM	PARATI	2006	3	R\$ 38.780,00	R\$ 116.340,00	R\$ 39.334,00	R\$ 118.002,00	1,4286%
TOTAL (II)					R\$ 812.467,00		R\$ 984.240,00	21,1422%
POPULARES								
CHEVROLET	CORSA	2008	4	R\$ 36.700,00	R\$ 146.800,00	R\$ 34.233,00	R\$ 136.932,00	-6,7221%
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 34.233,00	R\$ 34.233,00	-4,9083%
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 32.080,00	R\$ 32.080,00	-10,8889%
CHEVROLET	CORSA	2002	1	R\$ 24.010,00	R\$ 24.010,00	R\$ 32.080,00	R\$ 32.080,00	33,6110%
FORD	FIESTA	2004	2	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 34.861,00	R\$ 69.722,00	-0,3971%
FORD	ESCORT	2002	6	R\$ 23.980,00	R\$ 143.880,00	R\$ 34.861,00	209.166,00	45,3753%
FIAT	PALIO	2006	2	R\$ 33.200,00	R\$ 66.400,00	R\$ 38.100,00	R\$ 76.200,00	14,7590%
TOTAL (III)					R\$ 523.090,00		R\$ 590.413,00	12,8703%
TOTAL GERAL (I + II + III)					R\$ 11.049.246,00		R\$ 10.362.901,00	-6,2117%

Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAFI e Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas.

Tabela 05 – Custo Histórico versus Preço Corrente de Venda

SEDAN LONGO								
FABRICANTE	MODELO	ANO	QTD	CUSTO HISTÓRICO		PREÇOS CORRENTES DE VENDA		VARIAÇÃO (%)
				VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	22	R\$ 113.227,00	R\$ 2.490.994,00	R\$ 92.913,00	R\$ 2.044.086,00	-17,9410%
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	7	R\$ 139.990,00	R\$ 979.930,00	R\$ 92.913,00	R\$ 650.391,00	-33,6288%
CHEVROLET	ÔMEGA	2008	1	R\$ 145.000,00	R\$ 145.000,00	R\$ 92.913,00	R\$ 92.913,00	-35,9221%
CHEVROLET	ÔMEGA	2007	4	R\$ 145.000,00	R\$ 580.000,00	R\$ 82.793,00	R\$ 331.172,00	-42,9014%
CHEVROLET	ÔMEGA	2006	3	R\$ 134.000,00	R\$ 402.000,00	R\$ 64.155,00	R\$ 192.465,00	-52,1231%
CHEVROLET	ÔMEGA	2004	34	R\$ 146.500,00	R\$ 4.981.000,00	R\$ 46.699,00	R\$ 1.587.766,00	-68,1235%
CHEVROLET	ÔMEGA	2003	1	R\$ 134.765,00	R\$ 134.765,00	R\$ 44.372,00	R\$ 44.372,00	-67,0745%
TOTAL (I)					R\$ 9.713.689,00		R\$ 4.943.165,00	-49,1114%
SEDAN MÉDIO								
CHEVROLET	VECTRA	2003	5	R\$ 44.900,00	R\$ 224.500,00	R\$ 28.024,00	R\$ 140.120,00	-37,5857%
FIAT	MAREA	2002	5	R\$ 32.410,40	R\$ 162.052,00	R\$ 17.357,00	R\$ 86.785,00	-46,4462%
VOLKSWAGEM	PARATI	2007	7	R\$ 44.225,00	R\$ 309.575,00	R\$ 31.867,00	R\$ 223.069,00	-27,9435%
VOLKSWAGEM	PARATI	2006	3	R\$ 38.780,00	R\$ 116.340,00	R\$ 28.532,00	R\$ 85.596,00	-26,4260%
TOTAL (II)					R\$ 812.467,00		R\$ 535.570,00	-34,0810%
POPULARES								
CHEVROLET	CORSA	2008	4	R\$ 36.700,00	R\$ 146.800,00	R\$ 28.500,00	R\$ 114.000,00	-22,3433%
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 28.500,00	R\$ 28.500,00	-20,8333%
CHEVROLET	CORSA	2008	1	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 27.395,00	R\$ 27.395,00	-23,9028%
CHEVROLET	CORSA	2002	1	R\$ 24.010,00	R\$ 24.010,00	R\$ 20.375,00	R\$ 20.375,00	-15,1395%
FORD	FIESTA	2004	2	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 23.918,00	R\$ 47.836,00	-31,6629%
FORD	ESCORT	2002	6	R\$ 23.980,00	R\$ 143.880,00	R\$ 15.175,00	R\$ 91.050,00	-36,7181%
FIAT	PALIO	2006	2	R\$ 33.200,00	R\$ 66.400,00	R\$ 25.175,00	R\$ 50.350,00	-24,1717%
TOTAL (III)					R\$ 523.090,00		R\$ 379.506,00	-27,4492%
TOTAL GERAL (I + II + III)					R\$ 11.049.246,00		R\$ 5.858.241,00	-46,9806%

Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAFI e Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas.

Conforme se evidencia nas tabelas 06 e 07, a seguir, bem como no gráfico 03, os diversos critérios para a valoração dos ativos em questão geram valores distintos. Segundo a teoria contábil, os valores de saída são os que melhor representam a mensuração dos ativos, pois tratam-se de valores que possivelmente serão observados pela Entidade na troca em um mercado organizado.

Tabela 06 – Quadro Comparativo: Custo Histórico, Custo Histórico Corrigido, Custo Corrente e Preço Corrente de Venda

QUADRO COMPARATIVO (%)			
	CHC x CH	CC x CH	PCV x CH
Sedan Longo	19,5808%	-9,5272%	-49,1114%
Sedan Médio	47,1300%	21,1422%	-34,0810%
Populares	42,8209%	12,8703%	-27,4492%
Total Geral	22,7067%	-6,2117%	-46,9806%

Fonte: Própria.

Tabela 07 – Quadro Comparativo: Custo Histórico, Custo Histórico Corrigido, Custo Corrente e Preço Corrente de Venda

QUADRO COMPARATIVO (EM REAIS)				
	Custo Histórico	Custo Histórico Corrigido	Custo Corrente	Preço Corrente de Venda
Sedan Longo	R\$ 9.713.689,00	R\$ 11.615.703,67	R\$ 8.788.248,00	R\$ 4.943.165,00
Sedan Médio	R\$ 812.467,00	R\$ 1.195.382,79	R\$ 984.240,00	R\$ 535.570,00
Populares	R\$ 523.090,00	R\$ 747.081,71	R\$ 590.413,00	R\$ 379.506,00
Total Geral	R\$ 11.049.246,00	R\$ 13.558.168,17	R\$ 10.362.901,00	R\$ 5.858.241,00

Fonte: Própria.

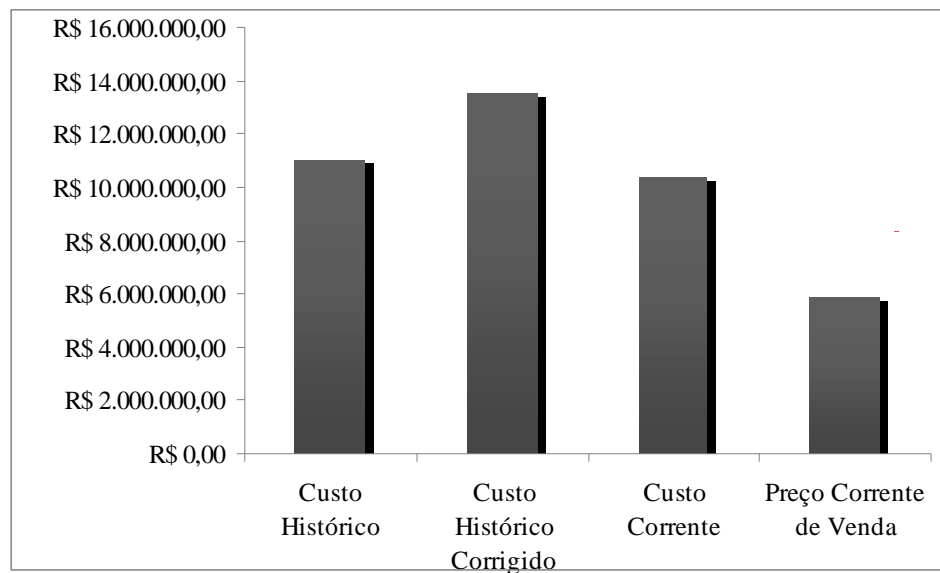


Gráfico 03 – Quadro Comparativo: Custo Histórico, Custo Histórico Corrigido, Custo Corrente e Preço Corrente de Venda

Fonte: Sistema Integrado de Administração financeira – SIAF e Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas

Segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, especificamente o Princípio da Prudência, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a valoração do ativo, deve ser adotado a de menor valor. Nesse contexto, o preço corrente de venda, segundo a teoria contábil, evidencia a correta mensuração dos ativos objetos do presente trabalho.

2.3 Desvalorização dos Ativos

Em se tratando de mensuração de ativos, tão importante quanto a sua valoração, refletir a realidade econômica desses, é a forma como há essa mutação nos seus valores. Há a necessidade, não menos importante que a mensuração, de distribuir as perdas causadas pelos diversos fatores já mencionados nesse estudo, no tempo.

Nesse sentido, através da observação do comportamento dos valores dos ativos em estudo nesse trabalho no mercado, buscou inferir a tendência de mutação dos seus valores.

Após observarem-se os diversos valores dos ativos no mercado com o decorrer do tempo, calculou-se a média das variações em função do tempo, ano a ano, tomando como base sempre o último mês de cada ano, para cada classificação dos ativos, ou seja, sedans longos, sedans médios e populares, observando, a partir de então, a tendência de mutação dos seus valores econômicos. A tabela 08 demonstra a desvalorização média obtida para os veículos classificados como Sedans Longos:

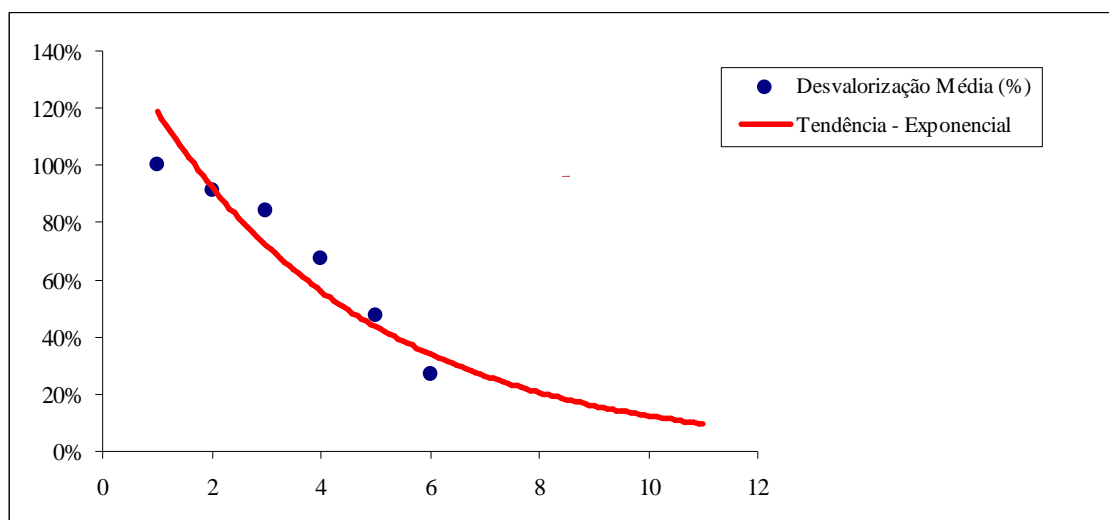
Tabela 08 – Desvalorização Média: Sedan Longo

	Períodos					
	T0	T1	T2	T3	T4	T5
Desvalorização Média (%)	100,00%	91,07%	84,01%	67,69%	47,28%	26,83%

Fonte: Própria.

Nessa e nas demais tabelas, 09 e 10, T0 corresponde ao momento de incorporação do ativo, sendo assim, trata-se do custo histórico, T1 trata-se de T0 + 1 ano e assim sucessivamente.

O gráfico 04, a seguir, demonstra a curva de tendência de desvalorização alcançada a partir das médias obtidas no gráfico acima:

**Gráfico 04 – Curva de Tendência – Sedan Longo**

Fonte: Própria

A curva de tendência, exponencial, gerada a partir dos dados obtidos na tabela 08, resulta no modelo matemático a seguir:

$$y = 1,5255e^{-0,25x}$$

Onde:

e = Número de Euler (aproximadamente 2,718);

x = número de períodos.

O coeficiente de determinação da curva, R^2 , determina o grau de confiabilidade do modelo matemático desenvolvido. Esse coeficiente varia entre 0 (zero) e 1 (um) e quanto mais próximo de 1 (um), mais confiável é o modelo. Admite-se que um modelo matemático com um coeficiente de determinação acima de 0,85 é confiável. O coeficiente de determinação do modelo em questão de 0,8787, portanto dentro dos parâmetros de confiabilidade preconizados pelos estatísticos.

Para os veículos classificados como Sedans Médios e Populares foram utilizadas as mesmas metodologias usadas para os Sedans Longos, obtendo-se as resultantes observadas nas tabelas 09 e 10 e gráficos 05 e 06.

Tabela 09 – Desvalorização Média: Sedan Médio

	Períodos							
	T0	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7
Desvalorização Média (%)	100,00%	98,07%	91,37%	88,51%	80,28%	73,71%	69,20%	55,69%

Fonte: Própria

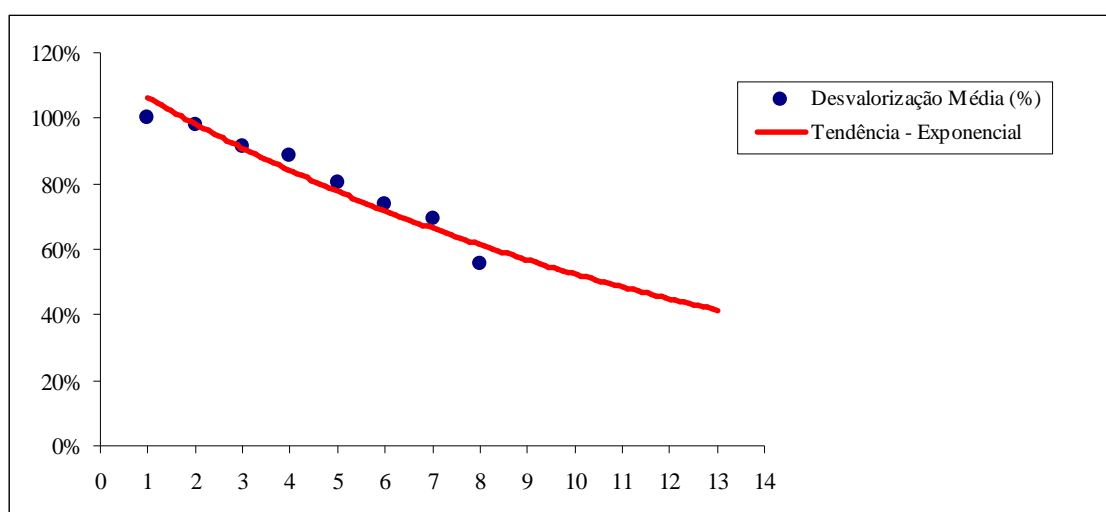


Gráfico 05 – Curva de Tendência – Sedan Médio

Fonte: Própria

A curva de tendência, exponencial, gerada a partir dos dados obtidos na tabela 09, resulta no modelo matemático a seguir:

$$y = 1,149e^{-0,078x}$$

O coeficiente de determinação da curva, R2, é igual a 0,9299, demonstrando ser o modelo matemático aceitável.

Tabela 10 – Desvalorização Média: Popular

	Períodos								
	T0	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8
Desvalorização Média (%)	100,00%	93,72%	87,24%	84,27%	80,56%	73,01%	70,02%	68,23%	51,46%

Fonte: Própria

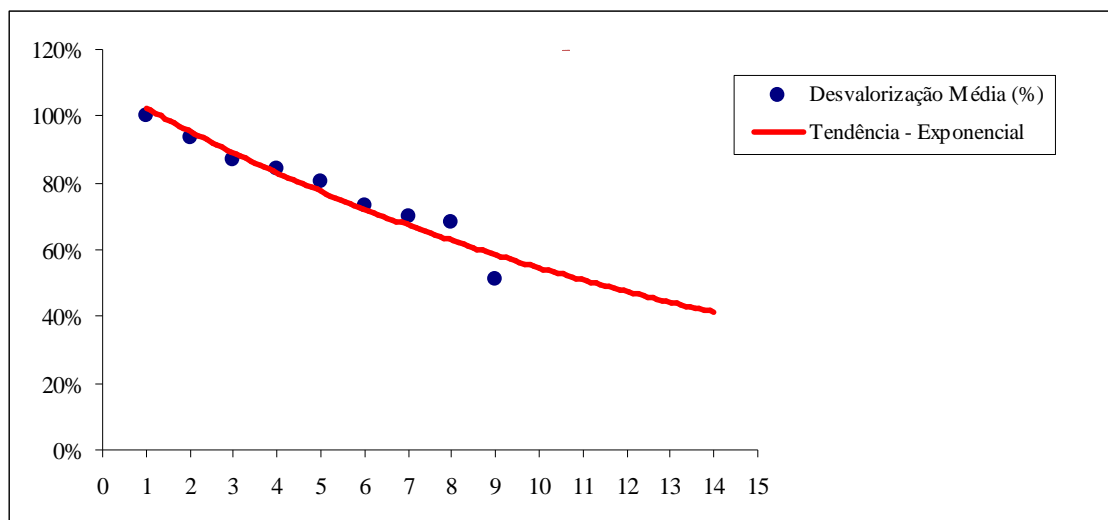


Gráfico 06 – Curva de Tendência – Popular

Fonte: Própria

A curva de tendência, exponencial, determinada a partir dos dados arranjados na tabela 10, implica no modelo matemático abaixo:

$$y = 1,0977e^{-0,07x}$$

O coeficiente de determinação da curva, R^2 , é igual a 0,9118, ratificando a confiabilidade do modelo matemático.

Para fins de comparabilidade, o gráfico e a tabela abaixo demonstram todas as tendências de desvalorização acima explanadas em comparação ao preconizado pela Secretaria da Receita Federal – SRF, que é a tabela de desvalorização comumente usadas nas entidades do país.

Tabela 11 – Desvalorização Média: Comparação

Desvalorização Média (%)	Períodos								
	T0	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8
Sedan Longo	100,00%	91,07%	84,01%	67,69%	47,28%	26,83%	-	-	-
Sedan Médio	100,00%	98,07%	91,37%	88,51%	80,28%	73,71%	69,20%	55,69%	-
Popular	100,00%	93,72%	87,24%	84,27%	80,56%	73,01%	70,02%	68,23%	51,46%
Tabela SRF	100,00%	80,00%	60,00%	40,00%	20,00%	0,00%	-	-	-

Fonte: Própria

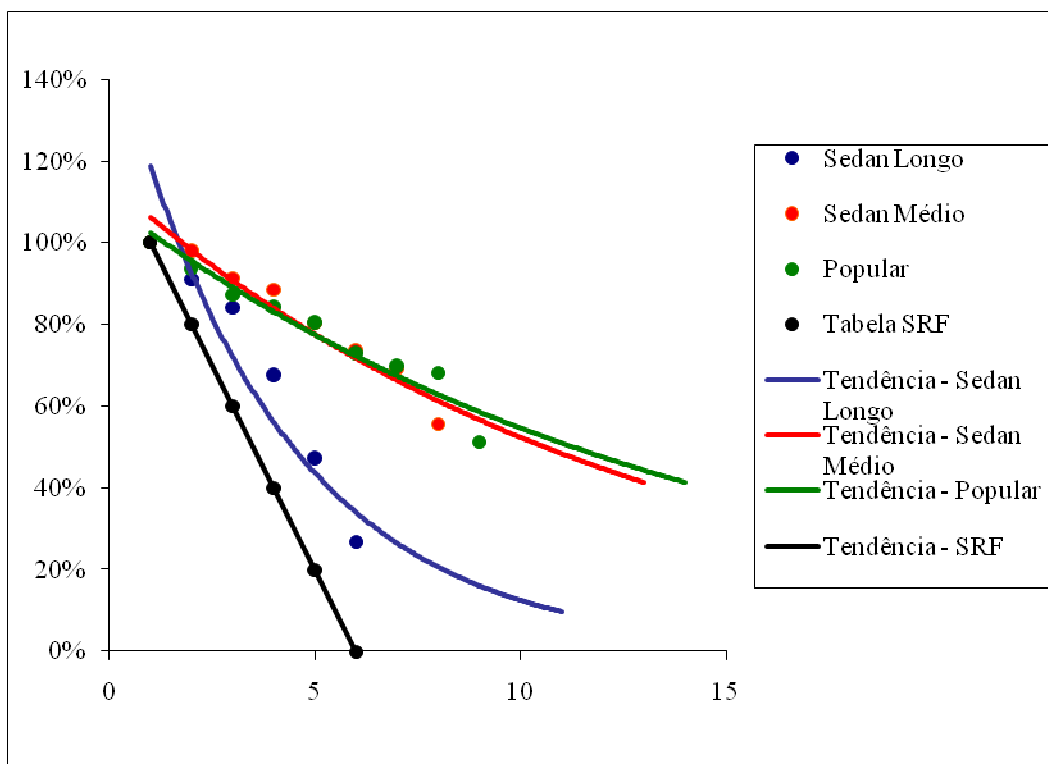


Gráfico 06 – Curva de Tendência – Popular

Fonte: Própria

Depreende-se do gráfico acima, que a tabela da SRF está em dissonância com o observado no mercado, não refletindo corretamente a realidade econômica dos ativos em questão.

CONCLUSÃO

O objetivo dessa pesquisa foi compreender a metodologia empregada pelo Superior Tribunal de Justiça na mensuração do ativo imobilizado – frota de veículos automotores leves. De posse da escrituração contábil do Tribunal, observou-se que os registros iniciais dos ativos em estudo estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como o arcabouço legal e teórico.

No entanto, com o decurso do tempo, houve mutações na valoração desses ativos, devido a diversos fatores, tais como o desgaste em função do uso, mudanças de tecnologia, variação do poder de aquisição da moeda e os valores registrados inicialmente não foram ajustados, divergindo, dessa forma, das normas contábeis vigentes, não refletindo, destarte, adequadamente a realidade econômica dos seus ativos.

Diversos métodos de valoração foram utilizados para a mensuração desses ativos, demonstrando as divergências entre os valores registrados e os valores econômicos dos bens em questão. Mediante a observação do Princípio da Prudência, pode-se perceber uma supervalorização dos ativos da ordem de, aproximadamente, 81,66%, uma dicotomia relevante entre os registros contábeis e os valores econômicos dos bens.

Essas divergências impactam diretamente nas informações contábeis, financeiras e econômicas do Tribunal e, considerando-se a monta dos ativos em análise, correspondentes a 15,40% dos ativos totais, tais divergências são capazes de deturpar os relatórios contábeis e financeiros, conflitando, assim, diretamente com a excelência da gestão dos recursos públicos.

Salienta-se, entretanto, que a falta de controles contábeis eficazes, capazes de permitir uma correta mensuração dos ativos, não se restringe ao STJ, mas a toda a

administração pública, onde a ênfase maior é dada aos fatos contábeis referentes ao orçamento público, contabilização de receitas e despesas, que às mutações patrimoniais que ocorrem após a incorporação dos bens.

Conclui-se, dessa forma, que a partir da observação da variação dos valores dos ativos no mercado organizado, entende-se o comportamento desses preços, de modo a formular uma tendência desse comportamento, refletida num modelo matemático, para que, a partir de então, os ativos possam ser valorados conforme o seu valor de comercialização, refletindo de fato a sua essência econômica. Ressalta-se, contudo, que as tendências notadas não possuem caráter absoluto, todavia fornecem importantes indícios do comportamento mercadológico dos bens.

Por fim, recomenda-se a continuidade desse estudo a fim de compreender os demais ativos que compõem o Superior Tribunal de Justiça para subsidiar a contabilidade desse tribunal na formulação de uma técnica adequada de valoração daqueles, de forma a adequá-los a realidade econômica.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Administrativo Descomplicado*. 16. ed. São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/> . Acesso em: 29 set. 2010.

_____. Lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/> . Acesso em: 26 out. 2010.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 . *Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/> . Acesso em: 2 out. 2010.

_____. Lei nº 11.653, de 7 de abril de 2008. *Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em 22 out. 2010.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em 15 out. 2010.

_____. Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999. *Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza..* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>-. Acesso em: 2 set. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 2. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.*

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 467, de 6 de agosto de 2009 . *Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos e IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br> . Acesso em: 26 set. 2010.

CRUZ, Flávio da (Org.). *Comentários à Lei nº 4320: Normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Município e do Distrito Federal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico de 11 de janeiro de 2008. *Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em 5 out. 2010.

_____. Pronunciamento Técnico nº 01 de 6 de agosto de 2010. *Redução ao valor recuperável de ativos*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em 5 out. 2010.

_____. Pronunciamento Técnico nº 06 de 3 de outubro de 2008. *Operações de arrendamento mercantil*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em 5 out. 2010.

_____. Pronunciamento Técnico nº 12 de 4 de dezembro de 2008. *Ajuste a valor presente*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em 5 out. 2010.

_____. Pronunciamento Técnico nº 27 de 26 de junho de 2009. *Ativo imobilizado*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em 5 out. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº. 750 de 31 de dezembro de 1993.. *Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade*. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>. Acesso em 15 out. 2010.

_____. Resolução CFC nº. 1.137 de 21 de novembro de 2008. *Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público*. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> . Acesso em 15 out. 2010.

_____. Resolução CFC Nº. 1.177 de 24 de julho de 2009. *Aprova a NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado*. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> . Acesso em 15 out. 2010.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS. Preço médio de mercado de veículos. Disponível em: <http://www.fipe.org.br/> . Acesso em 12 jul. 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens: *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*: Aplicável as demais Sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática* 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu (Org.). *Avaliação de Empresas: Da mensuração Contábil à Econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade Pública, Orçamento Público, Lei de Responsabilidade Fiscal: Teoria e Prática*. 7. ed. Brasília: Franco & Maria Berenice.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração financeira pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAUPP, Maury; BAUREN, Ilse Maria. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: BAUREN, Ilse Maria (Org.), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, José Luiz dos et al. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2001.

VIANA, Cibilis da Rocha. *Teoria Geral da Contabilidade*. 7. ed. Porto Alegre: Sulina, 1979.